

判例研究

相続開始後申告期限前に売買契約が解除された 場合の相続財産の内容と価額

玉 城 智 子

はじめに

第1 本判決の内容

- 1 事案の概要
- 2 争点と当事者の主張
- 3 裁判所の判断

第2 本件解除と相続財産の内容（論点①）

- 1 売買契約締結後履行前に売主に相続が開始した場合の相続財産
- 2 相続開始後売買契約が解除された場合の相続財産

第3 「時価」の評価（論点②）

- 1 問題の所在
- 2 売買契約締結後履行前に売主に相続が開始した場合の評価方法
- 3 本判決に対する評価

むすびにかえて

はじめに

売買契約の締結後、目的物である土地の所有権が売主から買主に移転する前に売主に相続が開始した場合、最判昭和 61 年 12 月 5 日訟月 33 卷 8 号 2149 頁（以下、「昭和 61 年最判」という。）は、売主の相続に係る相続財産を売買残代金請求権と解しており（したがって、その評価額はその残代金額となる。）、課税実務でもこの見解が採られている⁽¹⁾。

(1) 平成 3 年 1 月 11 日付国税庁資産税課情報第 1 号、中川昌泰『平成 22 年全訂版 Q&A 資産税重要実務事例詳解』（大蔵財務協会、2010）91 頁、長谷川昭男編『平成 24 年版土地評価の実務』（大蔵財務協会、2012）361 頁。質疑応答事例「相続開始直前に上場株式が売却された場合の相続財産」（国税庁ウェブページ、2013 年 3 月 5 日閲覧）は、直接には株式売却の事例についてのものであるが、関係する判例として昭和 61 年最判が挙げられており、土地についての同判決の判示が他の財産にも当てはまることを示すものと考えられる。

では、売買契約による所有権移転前に売主に相続が開始したものの、相続税の申告期限までの間に売買契約が解除された場合、売主の相続に係る相続財産はなお売買（残）代金請求権とされるだろうか、それとも、解除により売買契約の効力が遡及的に消滅することを反映して、相続財産は土地（の所有権）とされるだろうか。

また、相続財産が土地と解される場合、課税価格であるその相続開始時の「時価」（相続税法 22 条）は、財産評価基本通達（昭和 39 年 4 月 25 日付直資 56、直審（資）17。以下、「評価通達」という。）による評価額（以下、「相続税評価額」という。）となるのだろうか、それとも、売買契約により一旦具体的に取引価格が形成された以上、（残）売買代金の額が「時価」となるのであろうか。

このような場面での相続税の課税について、広島地判平成 23 年 9 月 28 日未公開（確定。以下「本判決」という。）は、相続財産を売買残代金債権ではなく売買目的物（土地建物）と解し、その時価を相続税評価額により評価すべきと判示した。筆者も本判決の結論には賛成であるが、理由については見解を異にするところがある。本稿では、このような場面で何を相続財産とし、いくらずと評価して申告すべきであるかを考察する。

第 1 本判決の内容

1 事案の概要

相続税の納税資金確保のため、被相続人戊は、平成 17 年 12 月 7 日、A 社と土地建物の売買契約 1 億 7087 万円を締結し、同日にて A 社から手付金 1700 万円の交付を受けた（以下、この契約を「本件売買契約」といい、売買の目的となった土地建物を「本件各土地建物」という。）。

翌年の平成 18 年 3 月 10 日、被相続人戊は死亡し相続が開始した。

相続開始後において、当該土地建物の売買を行わなくても相続税を支払うのに十分な現預金があることが判明したため、相続人である原告らは、平成 18 年 4 月 6 日、A 社に対し、本件売買契約の解除通知を行った。そして、同月 11 日に 3400 万円の手付金倍返しにより、同契約の解除を行った（以下、「本件解除」という。なお、本件解除については、その性質、効果等に関して被告（国）との間に争いがある）。

その後、原告らは、平成 19 年 1 月 5 日、相続財産を本件各土地建物として申

告を行った。これに対し各所轄税務署長は、平成20年6月30日、本件売買契約に係る課税財産は本件各土地建物ではなく売買残代金請求権であるとして（以下、この請求権を「本件代金債権」という。）、それぞれ更正及び過少申告加算税の賦課決定をした（以下、「本件各処分」という。）。

2 争点と当事者の主張

本判決の争点は下記①②及び更正処分、賦課決定処分の適法性であるが、より具体的には次の2点である。

- ① 本件売買契約に係る課税財産は、本件代金債権か本件各土地建物か。
- ② 本件売買契約に係る課税財産の価格はいくらか。

(1) 論点①（課税財産の内容）

ア 原告らの主張

(ア) 原告らはまず、本件解除が手付解除であることを前提として、本件売買契約は本件解除により成立時に遡って消滅したこととなり、相続開始時において代金債権は存在しないから、本件売買契約に係る課税財産は本件代金債権ではなく、本件各土地建物であると主張した。

申告書提出後において、解除権行使によって契約が解除され、またはやむを得ない事情により解除される等した場合には、解除後の事実に基づいて更正の請求ができる（国税通則法（以下、「通則法」という。）23条2項3号、国税通則法施行令（以下、「通則令」という。）6条1項2号）。原告らは、これらの規定を挙げた上で、申告書提出前に解除権が行使された場合にも、解除後の事実に基づき申告できるというべきであると指摘した。そして、本件解除は約定解除である手付解除のため、解除権の行使による解除に当たるから、解除後の事実に基づき申告ができると主張した。

(イ) 原告らはまた、課税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実に係る契約が、当該契約の成立後生じたやむを得ない事情によって解除された場合にも、更正の請求ができることを指摘し（前各号）、仮に、本件解除が、手付解除ではなく合意解除であったとしても、次のとおり、上記のやむを得ない事情があったから、やはり解除後の事実に基づき申告ができると主張した。

すなわち、本件売買契約は相続税納付のための売買契約であったが、相続開始後、相続税を支払うのに十分な現預金があることが判明し、解除に至ったのであって、被相続人が生前に上記の事情を知っていれば、売買契約を締結しなかったのであるから、本件売買契約の締結には動機の錯誤があり、本件解除にはやむを得ない理由があったと主張した。

イ 被告の主張

(ア) 被告は、本件売買契約に係る課税財産は本件代金債権であると主張した。

本件売買契約の約定では、売買代金の支払及び所有権移転登記の手続が完了したときに、本件各土地建物の所有権が移転する特約があり、相続開始時にはこれら手続は完了していなかった。しかし、被告はこの点を認めつつも、①当初の約定では本件土地建物の引渡期日は平成18年4月末日となっていたところ、平成18年2月末日までに本件土地建物の入居者全員が退去した時点で、被相続人がA社との間で売買代金決済予定日及び土地建物引渡期日を同年3月16日へ変更する旨の合意をしたこと、②A社が相続開始時において、売買代金の資金調達を終えていたことを指摘し、「本件相続開始の時点で、亡父及びA社は本件売買契約を履行する意思を強固に有していたし、また、本件売買契約は確実に履行される状態であった。」と主張した。

被告はその上で、「これらの事情からすれば、原告らが有していた本件各土地建物の所有権は、その実質は本件代金債権を確保するための機能を有するに過ぎないものであったというべきである」と主張した。

(イ) 被告はまた、現行の相続税法が遺産課税方式を取り込んでいるため、相続開始時点で課税財産及びその額が確定し、原則として、相続開始後の事情は課税財産及びその額に影響を及ぼすものではないというべきであると指摘し、本件解除によっても(ア)で主張した課税に影響はないと主張した。

すなわち、本件解除までに、A社が本件売買契約の履行に着手していたといえることや、本件解除が引渡期日である平成18年3月16日の経過後にされたことを挙げて、本件解除が手付解除の形式をとった合意解除であると指摘し、「合意解除は、新たな契約によって、契約の効力を消滅させるものであるから、本件解除は、相続開始後の新たな処分行為にすぎない。」から、原則として、本件売買契約に係る課税財産とその価額に影響を及ぼさないと主張した。

もっとも被告は、例外として、「その解除にやむを得ない事情があれば、その事情は、相続税法も尊重するのが相当である。」と指摘するが、しかし本件では、前述のとおり、被相続人及びA社の売買契約を履行する意思に瑕疵がなかったことや、相続人らのシミュレーションにより、売却しない方が有利という相続人らの都合により行った解除であることを挙げて、本件解除に上記のやむを得ない事情があったとはいえないと主張した。

(2) 論点②（課税財産の価格）

ア 原告らの主張

原告らは、前記(1)アのとおり、本件売買契約に係る課税財産が本件土地建物であるとした上で、その価額は、評価通達によれば、1億3044万4451円（内、土地が1億2042万1501円、建物が1002万2950円）であると指摘した。

そして、後記イの被告の主張に対し、①取引価額は常に当該取引限りの特殊なものであり、本件でも、売買価格は相場より2、3割高かった、②現実の相続税の申告において基本通達を果たしている役割をみれば、約90数%までが評価通達によって土地等の価額を算出しており、同通達には規範性があるといえると指摘し、「課税の公平を維持するためには、原則として、基本通達〔注：評価通達のこと。以下同じ〕の評価基準に従って評価すべきところ、本件の如く、売買契約が結ばれて決済までに相続が発生したという稀なケースで、契約代金額が高ければ契約金額による、とするのはいかにも不公平であるから、本件における本件各土地建物の課税価額は基本通達によるべきである。」と主張した。

イ 被告の主張

被告は、前記(1)イのとおり、本件売買契約に係る課税財産が本件代金債権であるとした上で、その価額は、本件売買代金である1億7087万円から、受領済みの手付金の額1700万円を控除した1億5387万円となると主張した。

また、仮に本件売買契約に係る課税財産が本件各土地建物であるとしても、その価額は1億7087万円であると主張した。すなわち、被告は、「基本通達は、相続税の課税財産の時価が具体的に明らかにされていない場合、すなわち、課税財産が相続時に取引の対象とされておらず、ストックの状態にある場合に、課税財産の評価方法の内部的取扱いの統一と納税者の申告納税の便宜のために定められ

ているものである。」と述べ、本件各土地建物についてはその時価が顕在化していたのであるから、評価通達による評価額によるのではなく、客観的に明らかとなった取引価額により課税するのが、相続税法 22 条の趣旨に照らして相当である、と主張した。

3 裁判所の判断

裁判所は、論点①について、本件各土地建物が相続税の課税財産に当たると判示し、また、論点②については評価通達の基準により本件各土地建物の時価を評価すべきであるとして、原告らの主張を認め、本件各処分を取り消した。

(1) 論点①（課税財産の内容）

ア 「相続により取得した財産」と解除の遡及効について

裁判所は、相続により取得した財産の解釈について、民法上の相続に関する民法の規定に整合するように解釈すべきであるとしながら、納税申告後の解除については、いわゆる後発の事由に基づく更正の請求制度（通則法 23 条 2 項）による手続的な制約があるので、当然に、民法上の解除の遡及効が課税関係に影響するわけではなく、申告等に係る課税標準または税額等の基礎となった契約が「解除権の行使によって解除され、若しくは当該契約の成立後生じたやむを得ない事情によって解除され、又は取り消されたこと」（通則令 6 条 1 項 2 号）といったやむを得ない理由がある場合に限り、更正の請求をすることができ（通則法 23 条 2 項 3 号）、課税関係に影響を及ぼすことになる」と判示した。

また、納税申告前（又は法定申告期限前）の解除については、通則法上、明示的な規定はないとしつつ、「いわゆる後発の事由に基づく更正の請求においては、上記のとおり、解除権の行使による解除とそれ以外の解除が区分されて、後者についてはやむを得ない事情が要求されており、これは、恣意的な解除（合意解除など）による税負担の不当な軽減を防止する趣旨であると解されるところ、この趣旨は、納税申告前の解除についても妥当するものである」と指摘して、納税申告前（又は法定申告期限前）の解除についても、更正の請求の規定（通則法 23 条 2 項 3 号、通則令 6 条 1 項 2 号）に準じて、当該契約が①解除権の行使によって解除された場合、又は、②当該契約の成立後に生じたやむを得ない事情によって

解除された場合に限り、課税関係に影響を及ぼすと解釈すべきと判示した。

イ 本件解除の性質について

裁判所は次に、本件解除が手付解除であるか否かについて検討し、手付解除であると判示した。

すなわち、本件売買契約における手付解除の根拠となった「契約の相手方が本件売買契約の履行に着手した時は解除できない」旨の約定（本件売買契約 10 条）について、民法 557 条と同趣旨のものと指摘し、ここでいう履行の着手が「客観的に外部から認識し得るような形で履行行為の一部をなし又は履行の提供をするために欠くことのできない前提行為をした場合を指すものと解すべきである。」と述べた。

次に、本件売買契約の上記約定や民法 557 条 1 項が「履行に着手した当事者が不測の損害を被ることを防止するために設けられた規定である」と述べた上で、A 社は本件各土地にマンションを建設するための準備をある程度進めていたものの、マンションの本設計には入っておらず、設計料等の金銭の支払いも一切していなかった事実を挙げて、「この時点で手付解除されることになったとしても、A 社が被ることになる損害は軽微であって、手付金の倍返しにより十分にてん補されうるものといえる」と指摘し、さらに A 社担当者から決済を早急にしてほしい旨の要請もなかったことにも言及して、A 社に、本件売買契約 10 条にいう「履行の着手」があったとまでは認められないと判示した。

なお、本件解除が本件各土地建物の引渡期日（平成 18 年 3 月 16 日）の経過後にされたことについては、戊の死亡から本件解除に至るまでの事実関係を基に、「原告らや A 社が、本件売買契約の決済日が変更になると考えてもいたとしても何ら不自然ではないから、原告らと A 社は、亡戊死亡後、本件各土地建物の引渡期日（本件売買契約の決済日）を変更し、決済日を延期することを黙示的に合意したものである。」と述べて、本件解除の妨げにならない旨判示した。

ウ 本件売買契約の課税財産について

裁判所は、上記のとおり、本件解除が手付契約に基づく解除権の行使による解除であったから、「解除権の行使によって解除され」た（通則法 23 条 2 項 3 号、通則令 6 条 1 項 2 号参照）場合に該当し、本件解除の遡及効（民法 545 条 1 項）は、本件における課税関係に影響を及ぼすことになる述べた。すなわち、「本件売買契約は、その成立時点（平成 17 年 12 月 7 日）に遡って消滅し、本件相続開始日（平

成18年3月10日）において、本件売買契約は存在せず、本件売買代金債権も存在しなかったことになることから、本件売買契約に係る相続税の課税財産は、本件各土地建物であったというべきである。」と判示した。

なお、裁判所は、仮に本件解除が解除権の行使による解除でなく亡戊死亡後の合意解除であったと評すべきであるとしても、この合意解除は通則令6条1項2号の「当該契約の成立後生じたやむを得ない事情によ」る解除に該当すると指摘し、本件解除が解除権の行使による解除である場合と同様の結論になる旨判示した。裁判所は、このように解する根拠として、①戊の家系が代々の農家であり、亡戊は相続税が高額になると考え、やむなく本件各土地建物を売却しようと売買契約を締結したこと、②亡戊の相続開始後に相続税を納税できるだけの現金等の存在が新たに判明し、納税資金があるならば代々受け継がれてきた不動産を売却するのではなく、できれば持っておきたいと考えて、本件売買契約の合意解除に至ったことが認められることを挙げた。

（2）論点②（課税財産の価格）

裁判所は、相続により取得した財産の時価（相続税法22条）が評価通達により画一的に評価されていることを指摘し、相続等により取得した財産は評価通達によらないことが正当として認められる特段の事情が無い限り、同通達の定めにより評価されるべきと判示した。

その上で、本件各土地建物の売買価額は本件売買契約により1億7087万円と明らかになっており、その価額は客観的な交換価値として相当なものであるとしながらも、①戊も原告らも売買残代金を受領しないまま本件売買契約が解除されたため、その客観的交換価値は現実化しておらず、また②本件各土地建物の相続税評価額計1億3044万円との間に著しい格差は認められないと述べ、同通達によらないことが正当として認められる特段の事情は認められないとして、本件各土地建物の時価は基本通達に従い1億3044万円と評価すべきであると判断した。

第2 本件解除と相続財産の内容（論点①）

本件では、戊とA社が本件売買契約を締結した後、本件各土地建物の所有権を移転する前に、売主である戊が死亡し相続が開始している。仮に、本件でその後

原告らが本件売買契約を解除しなかったのであれば、戊の相続に係る相続財産は、冒頭で述べたとおり、昭和 61 年最判の判示に従い、本件代金債権とされたであろう。

しかし本件では、戊の相続開始後、相続人である原告らによって本件売買契約が解除されている（本件解除）。本件解除による本件売買契約の遡及的消滅が相続税の納税義務の内容にも反映されるのであれば、本件代金債権も遡及的に消滅し相続開始時には存在しなかったことになるから⁽²⁾、相続財産は本件売買代金ではなく本件各土地建物と解されることになる。このように、本件解除の影響いかんによって、相続財産の内容が変わることになる⁽³⁾。

そこで本項では、昭和 61 年最判の事案で問題となった場面（売買契約が解除されないまま売主に相続が開始した場合）における相続財産の内容についての問題を整理し、その上で相続開始後申告期限到来前にされた解除の影響（論点①）について検討する。

1 売買契約締結後履行前に売主に相続が開始した場合の相続財産

(1) 土地（売買目的物）であるとする見解

昭和 61 年最判が現れる前は、相続財産は土地（売買目的物）であるとする見解がおそらく一般的であったのではないと思われる⁽⁴⁾。昭和 61 年最判の原審東京高判昭和 56 年 1 月 28 日行裁例集 32 巻 1 号 106 頁（以下、「昭和 56 年東京高判」という。）及び第 1 審東京地判昭和 53 年 9 月 27 日訟月 25 巻 2 号 513 頁も、この

(2) 解除権の行使による解除の効果は、民法 545 条 1 項に明文はないものの、判例は、契約締結時に遡って発生し、解除された契約は遡及的に効力を失うと解している（大判大正 6 年 10 月 27 日民録 23 輯 1867 頁、同大正 8 年 4 月 7 日民録 25 輯 558 頁等。なお、最判昭和 51 年 2 月 13 日民集 30 巻 1 号 1 頁も、同項の原状回復義務の内容を解釈するに当たり、「解除によって売買契約が遡及的に効力を失う」と述べている）。判例、学説の状況については谷口知平＝五十嵐清編『新版注釈民法（13）債権（4）』（有斐閣、補訂版、2006）874 頁以下〔山下末人〕参照。

(3) これに対し、佐藤孝一「判批（本判決）」税務事例 44 巻 6 号 1 頁（2012）〔11 頁〕は、契約解除の効果ないし目的が原状の回復にあるなどとして（民法 545 条 1 項の原状回復義務参照）、相続税法の解釈・適用にあつては、相続人による契約解除の遡及効は、当該売買契約上の地位及びその目的物の所有権を対象とする課税財産の判断に影響を及ぼさないというべきであると主張する。しかし、解除制度の目的が原状回復にあるとしても、そのことが解除の法的構成（すなわち解除の効果に遡及効が与えられていること）を相続税法の解釈・適用上無視する理由になるとは、いい難いと思われる。

(4) 金子宏『租税法』（弘文堂、第 17 版、2012）525 頁は、相続財産を売買（残）代金請求権でなく土地と解すべきとする。

見解を採っていた。

民法上、特定物の所有権の移転は当事者の意思表示のみをもって効力を生ずるものとされ、特定物の売買については、反証なき限り、あるいは所有権の移転が将来なされるべき約旨に出たものでない限り、直ちに所有権移転の効力が生ずると解されている（民法176条）。したがって、農地法による許可等を要する農地等の売買や、売買契約で所有権の移転時期に特約がある場合等、意思表示と所有権移転の効力発生にタイムラグがある場合に、昭和61年最判のような紛争が生じ得る⁽⁵⁾。しかし実際の不動産取引のほとんどは、約定で代金支払完了時と所有権移転、引渡、登記の各時点とを一致させているから、代金完済という取引最終段階まで、所有権は売主の手元に留保される⁽⁶⁾。

このように所有権の移転に着目すると、土地所有権の移転前に売主に相続が開始している場合、売主の相続財産は土地となる、という解釈が成り立つ⁽⁷⁾。これは、土地の所有権の移転の有無とその法効果を重視し、所有権の移転の時期を判定することによって、課税財産は自ずから決まる、という考えによるものであろう⁽⁸⁾。この見解は、土地売買契約を物的変動の側面から見たものといえよう⁽⁹⁾。

（2） 売買（残）代金請求権とする見解（昭和61年最判）

これに対し、昭和61年最判は、売買契約の締結後目的物（土地）の所有権移転前に相続が開始した場合、相続税の課税財産は売買残代金債権であるとし、その評価額はその取引価格によると判示した。その内容は次のとおりである。

「原審の適法に確定した事実関係のもとにおいては、たとえ本件土地の所有権が売主に残っているとしても、もはやその実質は売買代金債権を確保するための機能を有するにすぎないものであり、上告人ら（……）の相続した本件土地の所有権は、独立して相続税の課税財産を構成しないというべきであつて、本件において相続税の課税財産となるのは、売買残代金債権2939万7000円（……）である

(5) 関根稔「土地所有権移転請求権の評価」税法学380号7頁（1982）。

(6) 高梨克彦「判批（昭和56年東京高判）」シュトイエル235号5頁（1981）。

(7) 樋口哲夫「判批（昭和56年東京高判）」別冊ジュリスト79号111頁（1983）。

(8) 田中治「相続財産の取得とその評価」日本税法学会創立40周年記念祝賀税法学論文集89頁（1991）。

(9) 岩崎政明「判批（昭和61年最判）」別冊ジュリスト207号145頁（2011）。

と解するのが相当である。」

このように解する理由については同判決では述べられていないが、この点について田中治教授は、「最高裁が実際の、現実的な見地から、被相続人及び相続人の取引の最終目的は、土地の売買代金の取得にあると考えて、形式的には、被相続人の死亡後ではあるが、いわばその取引の最終段階の財産価値をもって相続財産の価値と考えたことによるものと思われる」と述べる⁽¹⁰⁾。

また、同判決については、「裁判所は基本通達の適用の余地を完全に排除する意味で、問題の相続財産を債権の権利と構成したとみることも可能なかもしれない」との指摘もある⁽¹¹⁾。かつては、売買契約途中で売主に相続が開始した場合、課税財産は土地としその評価は路線価等により行い、相続開始前に受領していた金員を前受金債務とする申告が往々にして見受けられたといわれており、このような申告は、評価上の安全性等を考慮した路線価等による土地の評価額とその売買実勢価額水準との開差によるもの、と説明されている⁽¹²⁾。当時は、売買実勢価額水準に比べて路線価等による土地の評価額がかなり低額であったため、納税者に有利となるよう考慮して、路線価等により評価が行われていたのであろう。このことを前提に考えると、昭和 61 年最判が評価通達の適用の余地を完全に排除する意味で上記の判断をしたという指摘には、肯けるものがある⁽¹³⁾。

もっとも、昭和 61 年最判のこの見解に対しては、売主は履行期日前に売買代金債権と同時履行の関係にあり、等価格である土地引渡債務も負っていることから、相続税の計算上、両者は「結果として相殺されてゼロになる」として、売買（残）代金請求権を相続財産とすることに疑問を示す見解がある⁽¹⁴⁾。

(10) 田中・前掲注 (8)91 頁。

(11) 田中・前掲注 (8)91 頁。

(12) 長谷川編・前掲注 (1)360 頁。

(13) 品川芳宣「判批（東京高判昭和 55 年 5 月 21 日訟月 26 卷 8 号 1444 頁）」税経通信 35 卷 12 号 202 頁（1980）〔209 頁〕は、相続財産の評価額が通常の時価を顕現している売買代金であれば、相続財産の種類を土地と解しても、売買代金請求権と解しても、相続税の課税に直接影響を及ぼすことはないと述べる。この指摘も、昭和 61 年最判の意味に関する田中教授の指摘を裏付けるものといえそうである。

(14) 岩崎・前掲注 (9)145 頁。

2 相続開始後売買契約が解除された場合の相続財産

(1) 問題の所在

本件解除は、戊の相続開始後その相続に係る相続税の申告前（又は申告期限到来前）にされたものである。相続税の納税義務は、相続又は遺贈による財産の取得の時（すなわち相続開始時）に成立し（通則法15条2項4号、民法896条）、その時点では（昭和61年最判及び課税実務の見解に従えば）本件売買債権が相続財産であったことになる。

そうすると、本件解除に関する問題をより一般化すれば、次のようにいうことができる。すなわち、「ある租税の納税義務が成立した後その申告前に、その納税義務成立の課税要件である課税物件（の一部）を遡及的に消滅させる事実が生じた場合、これによりその納税義務の内容（税額）が減額される場合があるか（あるとすれば、手続的、内容的にどのような要件が必要とされるか）」という問題である。

この点について本判決は、更正の請求に関する通則法23条2項3号及び通則令6条1項2号に準じて、当該契約が①解除権の行使によって解除された場合、又は、②当該契約の成立後に生じたやむを得ない事情によって解除された場合に限り、課税関係に影響を及ぼす（つまり、相続税の納税義務の内容が減額されうる）と解した。ここで、「準じて」という表現や、本判決が本件について①に当たると認めて原告らによる申告を適法と解していることからすると、本判決は、①②のどちらかの要件を満たす限り、当初の申告において直接その内容を反映させれば足りると考えていることがうかがえる。

しかし、この申告において直接反映させれば足りるという見解に対しては、申告により確定される納税義務は、相続開始時に発生した相続税の納税義務であるから、手続的には解除前の状態を前提とする申告をいったん行い、その後更正の請求をするという方法を採用すべきであるとの異論も考えられる。本件ではこの手続上の問題については特に争われていないが、検討しておくことにする。

(2) 所得税についての先例とその評価

ア (1) で述べた手続に関する問題については、東京地判昭和60年10月23日行裁例集36巻10号1763頁（以下、「昭和60年東京地判」という。）が、本判決と同様、申告において解除の効果を反映させれば足り、解除前の契約関係に基

づく申告とこれに対する更正の請求という2段階の手続を採ることは要しないとの判断をしている。

この判決は、納税者が所得税の申告期限到来前（3月14日）に売買契約を合意解除したと主張して、その合意解除による所得の消滅を反映した期限後申告書を提出した事案についてのものである（なお、納税者はこの合意解除について「やむを得ない理由」があったとも主張した）。

被告（所轄税務署長）は、所得税の納税義務が暦年終了時に成立することを指摘し（通則法15条2項1号）、その成立後になされた合意解除によって、「更正の請求あるいは減額更正をまたないで当然に、右納税義務の内容に変更を生じるものではない。」と主張した（この主張によれば、納税者はいったん合意解除前の事実に基づいて所得税の申告をし、その後合意解除の発生を反映させた更正の請求を行うこととなる。）。

これに対し裁判所は、「国税通則法23条1項1号が過誤に基づく過大な申告について更正の請求を認め、また同条2項3号、同法施行令6条1項が一定の要件のもとに、いわゆる後発的事由に基づく更正の請求を許している趣旨に鑑みれば、当該所得年度の終了後その法定申告期限までに成立し、当該所得年度の収入を遡って消滅させることになる合意解除は、当該所得年度に係る所得税確定申告においてこれを反映させ、同収入の不発生を前提とした確定申告をすることが許されるものと解すべきである。」と述べて、法定申告期限までに合意解除がされた場合は、その内容を直接申告に反映させれば足りる（更正の請求を要しない）と判断した。

裁判所は、このように解する理由として、①被告主張のようにいったん合意解除を反映させない内容での申告をし、その後（同時）に更正の請求をすべきと解することは、通則法23条1項の文言に矛盾すること⁽¹⁵⁾、及び、②同条2

(15) この点について昭和60年東京地判は、被告主張の手続を経るべきと解した場合、当初の合意解除の事実を反映させない申告について更正の請求を認めるのであるから、当初の申告は、課税標準等が「法律の規定に従っていなかった」ものであることになり（通則法23条1項各号）、そうであれば、「法律の規定に従つた」申告は、合意解除の事実を反映させた申告を指すと解釈するほかないと指摘している。そして、このように解される以上、『法律の規定に従つた』確定申告と当該申告についての更正の請求とが同時になされるということは、法定の申告期限内の申告に関する限り、法の予定しないところといわなければならない」と述べ、被告の主張が現行法の解釈として成り立たない旨指摘している。

項がいわゆる後発的事由による更正の請求について、同条1項の場合より厳格な要件を設け制限していることを挙げ、これらを根拠として次のとおり述べた。

「法は、当該所得年度の経過により所得税の納税義務は抽象的には成立するものの、その具体的内容は、法定申告期限内の確定申告によって始めて明らかになることが法律上予定されているところから、更正の請求の理由に相当する事実がその法定申告期限までに発生したものであるときは、これを当該確定申告に反映させることを許容し、反面、当該納税義務の内容が具体的に確定すべき時期が経過した後に発生した事実については、その更正の請求を真にやむを得ない場合に制限したものと解するのが相当である。」

イ 昭和60年東京地判の以上の判示は、正当であると考える。

(1)で述べたように、相続納税義務の成立時期等から考えると、いったん契約解除を反映させない申告書を提出し、その後更正の請求を行うべきとする被告（課税庁）の見解も成り立ち得るのであろう。しかし、申告期限が到来した時にはすでに契約解除により所得が消滅している事実が判明しているにも関わらず、相続開始後の契約解除であることを理由にいったん過大な申告納税を求めることは、納税者に煩雑な申告手続と過大な経済的負担を余儀なくさせてしまうであろう⁽¹⁶⁾。この点から考えても、同判決の判示は適切といえる⁽¹⁷⁾。

したがって、相続開始後であっても申告期限前までに契約が解除された場合、手続としては、その解除を反映させた申告をすれば足りると解すべきである。本判決も、手続の問題に関する限り、昭和60年東京地判と同じ見解を採ったといえるであろう⁽¹⁸⁾。

(16) 岩崎政明「判批（昭和60年東京地判）」判時1194号192頁（1986）。

(17) なお、畠山武道「判批（昭和60年東京地判）」自治研究63巻10号131頁（1987）〔137頁〕は、もし相続開始後に合意解除を悪用して税負担を免れるおそれがあるのであれば、その場合には通常の更正処分では正すれば良い旨指摘する。

(18) 同旨、伊川正樹「判批（本判決）」税務QA118号64頁〔69頁〕。ただし、合意解除の場合に、それがいかなる理由に基づくものであっても合意解除の事実を反映させた申告が可能か否か（つまり、合意解除の事実を納税義務の内容に反映させることができるか否か）については、昭和60年東京地判が特に制限せずに可能と解しているとみられるのに対し、本判決は「やむを得ない事情」による合意解除でなければ反映させることができないと解している。この点では、これらの判決は異なる判断をしているとみられる。

(3) 本件の相続財産

本判決の事実認定を前提とすれば、本件では本件解除があったことを前提として、本件相続に係る相続財産の内容を把握すべきことになる⁽¹⁹⁾。

そうすると、本件代金債権は遡及的に消滅していることになるから、これを相続財産とみることはできない。本件売買契約が締結される前の状況を前提に判断すべきであり、そうであれば、本件各土地建物が相続財産に当たることになる。

第3 「時価」の評価（論点②）

本件の相続財産が本件各土地建物と解される以上、次にはその相続時の価額の評価が問題となる。本項ではこの点について検討する。

1 問題の所在

(1) 相続財産の「時価」（相続税法 22 条）は、客観的な交換価値のことであり、不特定多数の独立した当事者間の自由な取引において通常成立すると認められる価額を意味すると解されている⁽²⁰⁾。

評価通達 1 (2) も、「時価」の意味については同様に解しているが、合わせて、評価通達の定めによって評価した価額（相続税評価額）が「時価」であるとも定め、さらにその一方で、評価通達の定めによって評価することが著しく不相当を認められる場合には、評価通達によらない評価を行うことも認めている（同通達 6）。

このように、もともとの「時価」が客観的な交換価値を指すと解されることや、評価通達から自ら同通達によらない評価を認めていることから、相続財産である土地について相続開始前に売買契約が締結されその売買価額が定められていた場合には、その実際に定められた売買価額により評価すべきか、それともなお

(19) なお、品川芳宣「判批（本判決）」TKC 税研情報 21 巻 2 号 40 頁（2012）〔49 頁〕は、「本件解除が、相続開始後納税資金が足りたということと本件各土地建物を売却するよりも本件各土地上にマンションを建設の方が利回りの上で有利であることが判明したことによって行われた」と指摘し、「単なる御都合的な経済的事情で、しかも実質的に合意解除が行われている」と述べて、本判決が本件解除の遡及効を相続税の納税義務の内容に反映させたことに疑問を示している。これに対し、岸田貞夫「判批（本判決）」TKC 税研情報 21 巻 4 号 122 頁（2012）〔129 頁〕は、更正の請求による納税者の救済の機会が現状では著しく制限されている旨指摘し、その再検討が必要であるとの見地から、本判決を支持する。

(20) 金子・前掲注 (4) 550-551 頁、東京高判平成 7 年 12 月 13 日行裁例集 46 巻 12 号 1143 頁。

相続税評価額により評価すべきかが問題となる。

- (2) 昭和61年最判の事案においても、2つの下級審判決はどちらも相続財産を売買の目的物である土地と解したから、その時価の評価が問題となった。特に、昭和61年最判の事案では、売買の対象となった土地の相続税評価額が2018万8438円であったのに対し、その売買価額が4539万7000円と相続税評価額を大幅に上回っていたため⁽²¹⁾、この評価に関する問題は課税結果も大きく左右するものであり、それだけにこの評価方法の問題が重要な論点となった。

ここでは、まず昭和61年最判の事案、すなわち、売買契約締結後履行前に売主に相続が開始した場合における目的物の価額の評価方法についての議論を検討し、これを前提に、相続開始後申告前（又は申告期限到来前）に当該契約が解除された場合についての本判決の判示について考察する。

2 売買契約締結後履行前に売主に相続が開始した場合の評価方法

(1) 取引価額によるべきとする見解

- ア 金子宏教授は、「評価基本通達の定める諸方式は、土地がストックの状態にある場合を前提として定められていると解すべきであるから、相続開始前に土地の売買契約が締結され、相続開始時にはその所有権はまだ移転していないが、すでに移動を開始している（フローの状態に入っている）ような場合には、その評価は、原則として、その契約によって形成された取引価額によって行うべきであろう」と述べる⁽²²⁾。

これは、相法22条に定める時価が不特定多数の当事者間で自由な取引が行われる場合に通常成立すると認められる価額と解されるのであるから、実際に取引によって価額が定められたのであればその定められた価額が時価である、という考え方によるものであろう⁽²³⁾。

- イ 昭和56年東京高判は、評価通達の定める基準によらないことが正当として是認せられるような特別の事情がある場合を別として、課税の公平の観点から原則として評価通達による基準に基づいて土地の価額の評価がなされるべきであ

(21) 相続税評価額および売買価額のどちらも、昭和56年東京高判の認定による。

(22) 金子・前掲注(4)554-555頁。

(23) 同様の趣旨を述べるものとして、品川・前掲注(13)209頁。

ると述べた。

その上で当該事案については、相続税評価額と売買価額がそれぞれ1(2)で述べたとおりの額であったこと、及び、当該土地の相続開始当時における客観的な取引価額が少なくとも売買価額を下らないものと推認されることを指摘して、上記の特別の事情があるとした。その理由についての判示は次のとおりである。

「このように相続開始当時における土地の評価額が取引価額によって具体的に明らかになっており、しかも、被相続人もしくは相続人が相続に近接した時期に取引代金を全額取得しているような場合において、その取引価額が客観的にも相当であると認められ、しかも、それが通達による路線価額との間に著しい格差を生じているときには、右通達の基準により評価することは相続税法22条の法意に照らし合理的とはいえないというべきである。」

昭和56年東京高判は、「相続開始当時における土地の評価額が取引価額によって具体的に明らかになって」いること、及び、「その取引価額が客観的にも相当であると認められ」ることを上記特別の事情を認める根拠として挙げている。同判決がこれらの要素を挙げた理由は、アの金子教授の説明と同様に、そもそも相続税の課税価格である相続財産の「時価」が客観的な交換価値であると解されていることを意識したものではないかと思われる。

しかし、同判決は他に「被相続人もしくは相続人が相続に近接した時期に取引代金を全額取得している」こと、及び、客観的にも相当と認められる取引価額が「通達による路線価額との間に著しい格差を生じている」ことも、「特別の事情」を認める根拠として挙げている。これらの要素を加えていることからすると、同判決の見解は単純に金子教授の説明と同じであるとはいえないように思われる。同判決の見解によれば、被相続人（もしくは相続人）が代金を全額取得してはいない場合や、取引価額と相続税評価額との間にそれほど差がなかった場合には、異なる結論になった可能性が否定できないのであり、そうすると同判決の見解が単に「ストックの状態」と「フローの状態」との違いを理由に評価通達によらない評価を認めるものとはいえないからである。

（2）相続税評価額によるべきとする見解

相続税評価額により評価すべきとする見解は、租税平等主義の要請を重視する。

租税平等主義とは、憲法14条1項の平等原則が租税の領域にあらわれたものであり⁽²⁴⁾、税法の執行の場面では、税法の観点から本質的に同じ場合を恣意的に異なっており扱い、又は本質的に異なる場合を恣意的に同じように取り扱うことを禁ずる原則である⁽²⁵⁾。

清永教授は、この執行の場面における租税平等主義が通達の適用との関係で問題になると指摘し、具体例として「財産の評価が、ある通達（例、財産評価基本通達）によって一般的に行われているようなときに、ある特定の納税者については特別の事情がないにもかかわらず別の基準による評価がなされるような場合」を挙げ、このような取扱いについて、次のように指摘する⁽²⁶⁾。

「その特定の納税者に対する別の評価基準の適用がむしろ税法令の定めるところに合致するような場合でも、この場合は税法令への適合性の要請は退き、租税平等主義により、特定の納税者に対する別の評価基準の適用は恣意的な差別として許されないというべきであろう。」

この評価通達によらない評価の可否は、特に相続税評価額が通常取引価格に対して低く評価される場合に生ずる問題であるが、清永教授の見解は、評価通達による評価が一般に行われている限り、むしろ相続税評価額を超える評価は租税平等原則の観点から許されない、というものである⁽²⁷⁾。

この他に、評価通達はむしろ区々の取扱いを避けるために設けられたものであるという理由から、昭和56年東京高判に疑問を投げかける見解がある。山田二郎弁護士は、「評価通達は、評価の基本原則である時価主義（相続税法22条）をうけて、税務の執行上において時価の不公平な取扱いを避けるために、……評価通達によって評価した価額を相続税の課税財産の評価額としているのであり、取引価格が明らかでない場合にのみ補充的に適用すべきものとはしていないように理解できる」と述べる⁽²⁸⁾。時価の評価について平等に取り扱われるべきことを重視

(24) 清永敬次『税法』（ミネルヴァ書房、第7版、2007）33頁。

(25) 清永・前掲注(24)34頁。

(26) 清永・前掲注(24)34頁。

(27) 清永敬次「判批（最判昭和61年12月5日判時1225号56頁）」判時995号154頁（1981）。

(28) 山田二郎「判批（昭和61年最判）」ジュリスト908号105頁（1988）[107頁]。

していることから、この見解も租税平等主義に立脚した考えであると思われる。

(3) 検討

相続財産について相続開始前に売買契約が締結され、具体的に売買価額が当事者間で定められた場合であっても、筆者は、その相続財産の相続時における時価は、「あらかじめ予測しえなかった経済要因等によって当該通達の評価方法、評価基準では適切に対応しえないほどの財産価値の急激な変動がある場合」でない限り、相続税評価額により評価すべきと考える⁽²⁹⁾。

ア 通達は、上級行政庁が法令の解釈や行政の運用指針などについて、下級行政庁に対してなす命令ないし指令である(国家行政組織法14条2項参照)。つまり、上級行政庁の下級行政庁への命令であり、行政組織の内部では拘束力をもつが、国民に対して拘束力をもつ法規ではなく、裁判所もそれに拘束されない。

しかし実際には、日々の租税行政は通達に依拠して行われており、現実に通達は、法源と同様の機能を果たしているといっても過言ではないとの指摘さえある⁽³⁰⁾。相続財産の相続開始時の価額の評価も、原則として評価通達により行われており(また、そうあるべきものと解されている。)、評価通達が事実上果たす機能は極めて大きい⁽³¹⁾。

評価通達による評価が一般に行われている限り、むしろ相続税評価額を超える評価は租税平等主義の観点から許されないであろう⁽³²⁾。税務の執行上において時価の不公平な取扱いを避けるため、評価通達によって評価した価額を相続税の評価額としているのである⁽³³⁾。個別の場面で評価通達による評価がかえって租税平等主義に反するという事態も考えられるであろうから、評価通達によらない評価をすべて禁止することは困難とは思われる。しかし、一般的には評価通達による評価を行う方が租税平等主義の要請に資することや、評価通達が納税者に対して大きな影響を与えるものであることからすれば、そのような例外的な取扱いが許される場面は限定的なものであるべきである。

(29) 田中治「税法通達の読み方」税研23巻5号22頁(2008)[25頁]。

(30) 金子・前掲注(4)104頁。

(31) 清永・前掲注(24)22頁、金子・前掲注(4)104頁。

(32) 清永・前掲注(24)154頁。

(33) 山田・前掲注(28)107頁。

そうであれば、相続税評価額と実際の売買価額が異なる場合であれば評価通達によらない評価が可能であると解することは適切でなく、たとえその差が著しい場合であっても、そのことだけで評価通達によらない評価が可能と解されるべきではない。「あらかじめ予測しえなかった経済要因等によって当該通達の評価方法、評価基準では適切に対応しえないほどの財産価値の急激な変動がある場合」に限って、評価通達によらない評価が認められるべきである。

イ たしかに、金子教授が指摘するように、評価通達が定める評価方法は、「土地がストックの状態にある場合を前提として定められている」といえるかもしれない。しかし、そうであったとしても、同通達により評価した相続税評価額を時価とする旨が示されている以上、売買契約により取引価格が明らかになった場合でも、なお原則どおり評価通達により評価した相続税評価額を時価とすべきではなかろうか。

また、相続税法 22 条の「時価」は、すでにみたとおり、客観的な交換価値、すなわち、不特定多数の当事者間で自由な取引が行われる場合に通常成立すると認められる価額をいうが、個別の売買契約により実現した取引価格がこの客観的な価額と等価だといえるのであろうか。売買価額が売主の売り急ぎや買主の買い急ぎ等による何らかの主観的事情が織り込まれて決定されていることも、珍しくはないだろう。この点からも、相続税評価額を売買価額が（著しく）上回っているからといって、評価通達によらない評価が可能な場合とみるべきではないと考える。

ウ 評価通達による土地の評価額は、通常の実取引価格に比べ、評価の安全性を勘案して公示価格の 80% と低めに設定されているといわれている⁽³⁴⁾。もっとも、相続税評価額の評価水準は、平成元年以前が公示価格の 40% 程度とされていたことに比べて、より通常の実取引価格に近い水準にまで引き上げられている。

たしかに、かつてのように相続税評価額と通常の実取引価格との間に大きな乖離がある場合であれば、その乖離を利用した租税回避を防止するため、評価通達によらない課税も認めるべき場合があったといえそうである⁽³⁵⁾。しかし、相

(34) 国税庁資産税課・資産評価企画官共編『財産評価の実務－相続税・贈与税・地価税における財産評価法－』（ぎょうせい、1994）18 頁。

(35) そのような場合の一例として、最判平成 5 年 10 月 28 日税資 199 号 670 頁（原審東京高判平成 5 年 1 月 26 日税資 194 号 75 頁、第 1 審東京地判平成 4 年 3 月 11 日税資 188 号 639 頁）参照。

続税評価額の評価水準が引き上げられた現在では、評価通達による評価額を時価とみなしても、基本的には問題ないのではなかろうか。少なくとも、昭和 61 年最判のような相続税評価額が低く設定されていた時代の課税に対する判断を、そのまま現在の課税に当てはめることには、慎重であるべきだと考える。

3 本判決に対する評価

本判決は、結論として本件各土地建物の相続開始時の時価を相続税評価額としており、この結論には賛成である。

本判決は、相続税評価額により評価すべきとする理由として、①戊も原告らも売買残代金を受領しないまま本件売買契約が解除されており、同契約により具体的に現れた客観的交換価値が結局現実化しなかったこと、②本件各土地建物の相続税評価額とその売買価額との間に著しい格差が認められないことを挙げた。これは、昭和 56 年東京高判の判示を意識したものともみることができるだろう。

2 (1)イで述べたとおり、昭和 56 年東京高判は、単に売買価額が定められ客観的な取引価額が具体的に定められていることだけでなく、さらに(i)「相続開始当時における土地の評価額が取引価額によって具体的に明らかになって」いること、及び、(ii)「その取引価額が客観的にも相当であると認められ」ることをも挙げて、当該事案について評価通達によらない評価が正当として是認されうような特別の事情を認めた。本判決が挙げた①②は、昭和 56 年東京高判が挙げた(i) (ii)に対応する内容となっており、かつ、これらの要素について同判決と反対の評価をした上で、本判決の事案について評価通達によらない評価が正当化される特別の事情が存在しないと判断している。

このようにみると、本判決は、従来の裁判例が示した枠組みを踏まえつつ、これに抵触しない方法で妥当な結論を導き出したものといえるであろう。

むすびにかえて

本稿では、売買契約による土地の所有権移転前に売主に相続が開始し、かつ申告期限前に契約を解除した場合における相続財産の種類及びその課税価格について検討を行った。

まず、申告期限前に契約解除をした場合には、いったん契約解除の効果を反映

させない申告書を提出しその後に更正の請求を行うという2段階の手続を踏むことなく、契約解除の効果を申告に反映させることができると考えるべきである。申告の時点（申告期限が到来する時点）にはすでに、契約解除により所得等が消滅している事実が判明しているのであるから、あえて納税者に煩雑な手続と過大な経済的負担を強いる必要はないと考える。

次に、売買契約によりいったんその価額が形成された土地建物について申告期限前に契約解除があった場合、課税物件たる相続財産は土地建物であり、その課税価格は相続税評価額により評価されるべきであると考ええる。相続財産が土地建物となることは、契約解除の効果が相続税の納税義務に変動を及ぼすと考えられる以上、当然の結果と考える。また、課税価格については、売買契約によりいったんその価格が形成されたからといって、価格の明確化が評価通達以外の方法により評価する特別の事情とはならないと考える。課税実務上、土地建物の評価は一般的に評価通達により行われており、評価通達が事実上果たす機能は極めて大きいことから、評価通達により評価した相続税評価額をもって課税価格ととらえるべきである。